

La justice fiscale entre tensions et débats

L'accentuation de la pression fiscale pour rompre le cercle vicieux de l'endettement public dans une période de fortes difficultés économiques, permet un renouvellement du débat sur le juste mode de partage des prélèvements obligatoires. Après avoir présenté les deux doctrines qui traditionnellement s'affrontent dans ce débat, l'article propose un détour par l'histoire afin de montrer comment ces discussions ont conduit à l'émergence de notions clés pour les systèmes fiscaux modernes. Si la doctrine des facultés contributives l'a finalement emporté au ^{xx}e siècle, elle est remise en cause dans la période récente. Cependant, les évolutions récentes du système fiscal, risquent de délégitimer la fonction des prélèvements en ce qu'ils construisent le lien de citoyenneté.

par
JEAN-MARIE MONNIER,
Professeur d'économie,
Centre d'Économie de
la Sorbonne, CNRS
et Université Paris 1
Panthéon-Sorbonne

La crise de la dette publique a fortement amplifié les contraintes budgétaires et mis en évidence la détérioration de la capacité du système fiscal à financer les dépenses publiques. Jusqu'à la crise, le débat fiscal s'était assoupi, l'opinion standard consistant à considérer qu'en matière d'impôt, la principale responsabilité des gouvernants était la réduction de la charge pesant sur les entreprises et les ménages les plus aisés.

Tout en redonnant aux agents économiques la liberté de mener à bien leurs projets, cette démarche visait à améliorer l'efficacité du prélèvement fiscal et plus généralement l'efficacité de l'économie dans son ensemble. Cette stratégie a guidé les pouvoirs publics depuis plus de 20 ans, débouchant sur un ensemble d'allègements et sur la multiplication des niches fiscales. Mais il en est résulté une substitution massive de l'emprunt à l'impôt en raison du déficit.

C'est pourquoi, pour préserver un système de protection sociale devenu une composante essentielle de notre modèle de société, et pour rompre le cercle vicieux de la dette dont la charge augmente de manière autonome, l'accroissement des ressources publiques est désormais considéré comme indispensable. Ce faisant, le débat fiscal est réactivé. Il porte notamment sur la juste répartition de la charge fiscale et sur la capacité de la fiscalité à resserrer l'éventail des revenus. Il s'agit de déterminer quels critères sont susceptibles de fournir une clé de répartition des sacrifices induits par la ponction fiscale.

Les principes généraux de la justice fiscale

Depuis que l'impôt n'est plus assimilable au tribut que payent les peuples conquis et que les finances publiques ne sont plus soumises aux conventions de

la finance privée féodale, les critères de la juste répartition de l'impôt sont au cœur de la pensée fiscale. En effet, si le prélèvement ne procède plus du simple bon vouloir du monarque, mais est consenti par le truchement de la loi fiscale, l'impôt est néanmoins prélevé par voie d'autorité, l'État faisant pour cela usage de la contrainte. Car la tendance à l'évitement fiscal est toujours présente.

Dans un État démocratique l'usage de la contrainte n'est légitime que s'il ne contrevient pas à la liberté et à l'autonomie des citoyens. En France, depuis la déclaration de 1789, le pouvoir de contrainte et le principe du juste partage de la charge fiscale à travers la prise en compte des facultés contributives sont associés par le consentement à l'impôt en vertu de la souveraineté dont le peuple est détenteur. Ainsi, la liberté des citoyens qui est la condition de la vie autonome n'est pas compromise par la mise en œuvre de la contrainte publique.

À l'origine des réflexions sur la justice fiscale, il y a un débat sur le principe général devant orienter le partage de l'impôt entre les contribuables. Deux conceptions s'opposent, la doctrine du bénéfice et la doctrine des facultés contributives. La doctrine du bénéfice établit un lien direct entre dépenses et ressources publiques, car les citoyens bénéficient de l'action de l'État. En d'autres termes, il doit y avoir équivalence entre la charge fiscale supportée par les redevables et les avantages qu'ils retirent de l'activité publique. Ainsi considéré, l'impôt apparaît comme le quasi-prix des services publics consommés par les contribuables. La doctrine du bénéfice repose donc finalement sur une vision contractuelle des relations entre l'État et les contribuables, ceux-ci acquittant des contributions sinon volontaires, du moins individualisées et établies à raison des services publics consommés.



Crédit photo : Heartland-Fotolia.com

Confrontés aux limites de la doctrine du bénéfice, les auteurs se sont souvent orientés vers une forme de mise en équivalence des doctrines du bénéfice et des facultés contributives. C'est le cas chez William Petty dans son traité des taxes et contributions de 1662, et dont s'inspire Adam Smith en 1776.

La doctrine des facultés contributives procède pour sa part de l'idée selon laquelle il convient de déconnecter les ressources des dépenses publiques pour établir la charge fiscale des contribuables. La prise en compte des capacités contributives signifie que les prélèvements doivent être proportionnés, dans une mesure qu'il faut déterminer, aux facultés des contribuables appréhendées à partir de leurs revenus, de leur fortune, voire de leur consommation. L'impôt n'est donc pas lié aux avantages que retirent les citoyens de l'action publique, ni à l'appréciation individuelle de la capacité de chacun à prendre en charge les besoins de financement de l'État. Il procède d'une délibération collective. C'est la raison pour laquelle il ne peut y avoir de fiscalité reposant sur les capacités contributives sans intervention du pouvoir de contrainte de l'État.

Les transformations de la doctrine du bénéfice

Même si elle a eu très tôt des opposants, la doctrine du bénéfice a longtemps été dominante dans le débat sur la justice fiscale. On la trouve formulée dès le ^{xv}^e siècle chez les auteurs italiens, en particulier à Florence. Mais dans le débat moderne, ses origines remontent à Hobbes et elle a clairement été formulée par Grotius. Elle est surtout associée aux travaux de Locke et à sa théorie de la propriété. On sait que chez Locke, l'origine de la propriété est attachée au travail des hommes comme extension du droit de propriété sur soi-même.

La propriété permet de conserver le travail dont elle se détache, si bien que le droit de propriété individuel se détache du travail qui est à son origine. L'invention de la monnaie permet l'échange et par conséquent de préserver la valeur de la propriété de sorte que « aux yeux de Locke, le sens de la justice ne peut être que de garantir la propriété » (Manent, p. 104). Dès lors, le but de l'organisation en société est la préservation de la propriété et l'impôt n'est compatible avec la conception lockéenne des droits que s'il correspond à des services rendus, c'est-à-dire au paiement de l'État pour la protection des droits qu'il assure.

Dans ces conditions, la juste répartition de la charge fiscale consiste en première instance à fixer un prix aux services publics. Pour ce faire, la théorie économique suggère de s'inspirer des mécanismes marchands puisque le marché parviendrait à une allocation optimale des biens privés. L'État doit donc fixer les tarifs des impôts en « mimant » les mécanismes de marché, c'est-à-dire en répartissant la charge fiscale en fonction de l'utilité marginale que les citoyens retirent de l'usage des services publics. Il y a cependant une forte différence entre les biens privés et les services publics puisque l'on ne peut généralement exclure personne de la consommation des services publics : par exemple, la défense nationale protège tous les membres de la communauté nationale sans exclusion. En outre, comme les services publics sont généralement indivisibles, il est difficile de savoir qui en bénéficie effectivement et en quelle quantité. Quant aux citoyens eux-mêmes, ils ont intérêt à cacher le prix fiscal qu'ils seraient prêts à

payer puisque s'ils ne payent rien, personne ne pourra les exclure des infrastructures ou des services publics, une fois ceux-ci réalisés. Mais comme tout le monde fait le même calcul, le risque est d'aboutir à une offre de services publics insuffisante.

La solution consistant à rechercher le prix fiscal des services publics étant difficile à mettre en œuvre, on comprend pourquoi nombre de défenseurs de la doctrine du bénéfice ont considéré que la seule mesure des avantages individuels retirés de l'action publique est le revenu. En d'autres termes, l'application concrète de la doctrine du bénéfice rapproche des réflexions portant sur la juste mesure des facultés contributives, et sur la progressivité.

Minimum de subsistance et progressivité

Confrontés aux limites de la doctrine du bénéfice, les auteurs se sont souvent orientés vers une forme de mise en équivalence des doctrines du bénéfice et des facultés contributives. C'est le cas chez William Petty dans son traité des taxes et contributions de 1662, et dont s'inspire Adam Smith en 1776. Il formule ainsi sa première maxime fiscale (1776, T.2, p. 456) : « Les sujets d'un État doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'État ».

En France, si les penseurs de l'impôt adoptent une attitude proche, ils prennent en compte un impératif ancien selon lequel il ne doit pas frapper la part des revenus nécessaire pour vivre. Ainsi, de Montesquieu (1757) pour qui « les revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien, pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement ». Puis il ajoute que la taxation juste n'est pas proportionnelle au revenu car chacun doit avoir un « nécessaire physique égal », exempt de taxation. Cela débouche sur une fiscalité sans lien direct avec le prix des services publics consommés par les individus, et mène vers la progressivité.

Il revient à Forbonnais et surtout à Condorcet (1792), de faire explicitement évoluer cette conception vers l'impôt progressif. De manière très moderne, Condorcet définit la progressivité par référence à la proportionnalité : un impôt est progressif quand il augmente proportionnellement plus vite que la valeur imposée. Il suppose ensuite une contribution pesant sur l'ensemble des revenus et rappelle que la partie de ces revenus nécessaire à la subsistance de la famille, ne peut être imposée. Dès lors, il montre qu'un impôt proportionnel à l'excédent du revenu sur la fraction non imposable, est un impôt progressif sur l'ensemble du

revenu. Le 24 avril 1793 (p. 462), Robespierre reprend la même idée lors du débat sur la nouvelle Constitution. Il s'y déclare favorable à la progressivité et propose l'ajout d'un article : « Les citoyens dont les revenus n'excèdent point ce qui est nécessaire à leur subsistance, doivent être dispensés de contribuer aux dépenses publiques ; les autres doivent les supporter progressivement selon l'étendue de leur fortune ». Mais cette solution qui introduit une distinction entre les citoyens les plus pauvres et les autres, s'écarte de celle de Condorcet consistant à appliquer un abattement général égal pour tous, correspondant au minimum de subsistance. Car celui-ci devient ainsi une construction sociale, qui n'est plus directement lié à la valeur de ce qui est physiquement nécessaire pour vivre.

On sait qu'en matière fiscale, Robespierre changea souvent de position. Deux mois après sa première intervention, et après l'éviction des Girondins, il déclare que l'exonération du minimum de substance serait injurieuse pour le peuple. Il ajoute (1793, p. 576) : « bien loin d'écrire dans la Constitution une distinction odieuse, il faut au contraire y consacrer l'honorable obligation pour tout citoyen de payer des contributions ». La conséquence en est la proposition d'un mécanisme compliqué par lequel le Trésor public verserait au plus pauvres le montant de leurs contributions, à charge pour eux de le lui reverser. Mais surtout, par ce retournement Robespierre marque sa priorité en faveur de l'universalité par crainte d'un amoindrissement de la démocratie (Seligman, 1908, p. 185). Lors de l'adoption de la nouvelle Constitution tout a disparu, hormis l'obligation du paiement des contributions.

Alors que l'idée de progressivité était très courante durant la période révolutionnaire, le passage vers le Directoire en marque la régression. L'égalité est désormais comprise simplement au sens de l'universalité, dans le cadre d'un système fiscal où l'impôt direct non personnalisé et à base foncière, rapporte peu, alors que la fiscalité indirecte restaurée est la plus rentable.

Le conservatisme fiscal domine durant la majeure partie du XIX^e siècle, aussi bien du côté des économistes orthodoxes, que chez certains intellectuels progressistes. Ainsi en est-il de Proudhon dans sa théorie de l'impôt (1860, p. 39) qui définit celui-ci comme « la quote-part à payer par chaque citoyen pour la dépense des services publics ». Contre Jean-Baptiste Say, il est farouchement opposé à la progressivité parce qu'elle freinerait la production et se transformerait en une taxe sur la consommation. Il défend la doctrine du bénéfice sous la forme de l'impôt-échange, l'impôt n'étant qu'une forme de prix payé à l'État en échange des services qu'il produit. D'ailleurs, pour Proudhon l'État n'est qu'un producteur spécialisé en certains produits et services, et tout se règle comme si un échange marchand intervenait.

Le triomphe des facultés contributives

Formulée dès le Moyen Âge, la doctrine des facultés contributives utilisait initialement le terme « facultés » au sens de « fortune », et c'est en ce sens qu'il a largement été employé aux premiers temps de la législation coloniale américaine (Seligman, 1908). Par la suite, vers le milieu du XVIII^e siècle, il renvoyait plutôt au revenu et à l'impôt proportionnel au revenu. Mais, l'introduction du minimum de subsistance devant rester exempt de contribution a provoqué l'émergence de l'impôt non proportionnel. Cela a aussi stimulé les recherches sur le contenu concret des capacités contributives, et sur les besoins auxquels les individus doivent faire face. On en est ainsi venu à considérer les charges pesant sur les individus et les sacrifices qu'ils peuvent consentir. Finalement l'égalité des sacrifices s'est imposée comme règle de justice fiscale (Seligman, 1908, p. 209-210).

Ce sont John Stuart Mill et ses continuateurs qui ont donné l'impulsion définitive à cette théorie. Refondateur de l'utilitarisme, Mill (1871) critique d'abord la doctrine du bénéfice par ses conséquences les plus absurdes. Il observe que celle-ci est essentiellement associée aux fonctions de protection assurées par le gouvernement. Or s'il est exact que les pauvres ont probablement beaucoup plus besoin de cette protection que les riches, cela devrait avoir pour conséquence qu'ils en acquittent la plus grande part du prix fiscal. Pour Mill, ce résultat est à l'opposé de l'idée de justice distributive, et la justice fiscale consiste selon lui à redresser et non à imiter, les inégalités et les erreurs de la nature. Il s'ensuit que la structure du système de prélèvement ne peut être déduite du côté « dépenses » du budget. Dès lors, il propose une révision du concept de justice fiscale. Il pose tout d'abord le principe qu'en la matière il faut procéder comme dans tous les domaines de l'activité publique : c'est l'égalité qui doit être la juste règle de répartition de la charge fiscale. Cela signifie finalement qu'il faut demander à chacun le même sacrifice.

Dans son projet de réforme fiscale, Mill se prononce non seulement en faveur d'une taxation à taux progressif des successions, mais il est également favorable à la progressivité pour la fiscalité des revenus à travers l'exemption du minimum vital. Après Mill, la doctrine des facultés contributives semble l'emporter. Chez les économistes anglo-saxons, Edgeworth montre ainsi que l'analogie avec l'échange économique qui sous-tend la doctrine du bénéfice, est « fondamentalement erronée », car la distribution des services publics s'effectue hors règles de la concurrence. Aux États-Unis, Edwin Seligman mène une réflexion théorique sur la notion de facultés contributives dont il propose une

version étendue. À la suite d'un conflit sur la loi fiscale de 1894, l'impôt sur le revenu fédéral est déclaré inconstitutionnel par la cour suprême. Seligman devient l'un des principaux artisans de son rétablissement en 1913 par le 16^e amendement à la Constitution.

En France, le solidarisme permet la transition vers les facultés contributives et le retour de la progressivité dans le débat. Pour Léon Bourgeois (1896), tout homme naît avec une dette à l'égard de la société non seulement en raison de sa dépendance à l'égard d'autrui, mais aussi parce que l'homme ne devient pleinement humain que par la société. Puisque l'existence humaine est fondamentalement sociale, il n'y a pas d'activité qui ne soit pas également sociale si bien que la propriété, même individuelle, a une origine sociale. En conséquence, l'impôt est une contribution acquittée par les individus à la société parce qu'ils en sont les débiteurs et en raison de cette origine partiellement sociale de leurs activités, de leurs revenus et de leurs richesses. Cette conception conduit à la personnalisation de l'impôt et à la mise en place d'un tarif progressif. Ils forment l'une des bases de la création de l'impôt sur le revenu français entre 1914 et 1917.

Le retour de la doctrine du bénéfice ?

Le XX^e siècle a connu l'épanouissement de la doctrine des facultés contributives. L'articulation entre la fiscalité des revenus et la politique familiale a donné naissance à une conception familialisée des facultés contributives. Mais elle a aussi permis l'émergence de critères associés : un critère de compensation des charges de famille et un critère de solidarité ou de garantie d'un minimum de ressources dont la combinaison a été réalisée dans un système de transferts positifs (des allocations) et négatifs (des impôts) formant l'architecture de la politique familiale (Dang et Monnier, 2004).

Les recherches menées sur la nature du revenu imposable ont entraîné l'extension des facultés contributives à de nouvelles sources de rémunération comme les gains en capital. Mais elles ont aussi montré que le revenu comme flux, est une mesure insuffisante des capacités contributives. Elle doit être complétée du stock que constitue la richesse débouchant sur une fiscalité générale et périodique de la fortune qui complète l'impôt sur le revenu. Ce faisant, elles rejoignent des réflexions antérieures sur le contenu des facultés contributives.

Pourtant, depuis la fin du XX^e siècle et plus particulièrement depuis les premières manifestations de la crise du fordisme et de la régulation keynésienne de l'économie, la doctrine des facultés contributives fait l'objet de contestations au profit d'un retour à la doctrine du bénéfice. La montée du poids des prélèvements obligatoires, et le sentiment d'une distance

de plus en plus importante entre la concentration de l'augmentation de la pression fiscale et la répartition des dépenses publiques et sociales sont imputés à un recours peu soucieux du bien-être et de la contribution de l'ensemble de citoyens par les pouvoirs publics en raison du triomphe des facultés contributives. S'appuyant sur un appareil administratif ayant le monopole de la contrainte, celles-ci déresponsabiliseraient les gouvernants. C'est pourquoi il conviendrait de limiter les dépenses publiques et de plafonner les prélèvements obligatoires, mais aussi de rétablir un lien plus étroit entre les prélèvements obligatoires et le prix des prestations. Cela aurait le double avantage de rendre plus lisible le prix fiscal des décisions des pouvoirs publics, et de pousser les usagers-redevables à plus de responsabilité.

Cependant, l'idée de rapprocher la répartition de la charge fiscale du mécanisme des prix, n'est compatible avec la justice fiscale que si la distribution primaire des revenus n'est pas trop inégalitaire (Dafflon et Weber, 1984). Or, principalement depuis le début des années 2000, les inégalités se sont creusées, les très hauts revenus connaissant des augmentations nettement plus importantes qu'en bas de la hiérarchie des revenus.

D'une part, contrairement à ce que laisse entendre l'argumentation favorable à la doctrine du bénéfice, le système de prélèvements a connu des modifications de grande ampleur qui ne sont pas réductibles à un alourdissement continu. En premier, l'arbitrage entre équité horizontale (la taxation égale des égaux) et équité verticale (la taxation inégale des inégaux) s'est déformé au profit de l'équité horizontale comme en témoignent la création de la Contribution sociale généralisée (CSG) et la nette diminution des taux les plus élevés du barème de l'IRPP.

D'autre part, la modification du système de prestations au profit d'un ciblage plus étroit a réduit l'efficacité redistributive des prestations tout en délégitimant le système de prélèvements auprès des populations situées dans la partie moyenne de la hiérarchie des revenus et qui subissent le taux de prélèvement le plus élevé. Par ailleurs, le système fiscal est devenu régressif en haut de l'éventail des revenus et présente des défaillances importantes en raison des niches fiscales, dont bénéficient principalement les ménages aisés. Cela accrédite l'idée d'une inégalité structurelle de la charge fiscale en leur faveur.

En délégitimant la fonction des prélèvements, ces évolutions provoquent finalement un relâchement du lien de citoyenneté. En effet, loin de provoquer un élargissement du champ des libertés dont jouissent les citoyens, la rétraction de l'État et des administrations publiques réduit les moyens disponibles pour l'exercice des droits sociaux et collectifs. Il en résulte

un affaiblissement de l'autonomie individuelle pour un grand nombre de citoyens, non pas en raison d'un excès de la contrainte publique, mais en raison de la dégradation du pacte liant chacun avec la collectivité dans une même construction institutionnelle.

J.-M. M.

Bibliographie

- LÉON BOURGEOIS (1896, réédition 2008), *Solidarité*, Lormont, Éditions le bord de l'eau.
- GÉRARD CHAMBAS, JEAN-LOUIS COMBES (2001), « L'impôt progressif sur le revenu : deux siècles de débat en France », *Revue française de finances publiques*, n° 74, avril, p. 197-213.
- CONDORCET (1792, réédition 1847), « Sur l'impôt progressif », in *Collection des principaux économistes*, T.14, Osnabrück, O. Zeller, p. 566-572.
<http://catalogue.bnf.fr/ark:/12148/cb37355901>
- BERNARD DAFFLON ET LUC WEBER (1984), *Le financement du secteur public*, Paris, PUF.
- AÏ-THU DANG ET JEAN-MARIE MONNIER (2004), « The French System of Direct and Indirect Family Transfers and the Principles of Justice », *Journal of Economic Issues*, vol. XXXVIII, n° 3, September, p. 683-713.
- NICOLAS DELALANDE (2011), *Les batailles de l'impôt*, Paris, Le seuil.
- FRANCIS Y. EDGEWORTH (1897), « The pure theory of progressive taxation », in Edmund PHELPS, éd. (1973), *Economic justice*, Harmondsworth, Penguin modern economics readings.
- EBERHARD ISENHANN (1996), « Les théories du Moyen Âge et de la Renaissance sur les finances publiques », in Richard BONNEY (dir.), *Systèmes économiques et finances publiques*, Paris, PUF, p. 3-35.
- PIERRE MANENT (1987), *Histoire intellectuelle de libéralisme*, Paris, Calmann-Lévy.
- JOHN STUART MILL (1871, réédition 1994), *Principles of Political Economy*, Oxford, Oxford University Press.
- JEAN-MARIE MONNIER (2003), « La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne », *Revue française de finances publiques*, n° 84, décembre, p. 91-133.
- JEAN-MARIE MONNIER (2006), « L'impôt et la contrainte ou la dialectique de l'autonomie et de la responsabilité », *European Journal of Economic and Social Systems*, vol. 19, n° 1, p. 99-110.
- MONTESQUIEU (1757, réédition 1979), *De l'esprit des lois*, volume 1, Paris, Garnier Flammarion.
- PIERRE-JOSEPH PROUDHON (1860, réédition 1995), *Théorie de l'impôt*, Paris, L'Harmattan.
- MAXIMILIEN ROBESPIERRE (1793, réédition 1957), *Œuvres de Maximilien Robespierre*, T. IX, Paris, PUF.
- EDWIN R. A. SELIGMAN (1908), « Progressive Taxation in Theory and Practice », seconde édition, *American Economic Association Quarterly*, Third series, vol. IX, n° 4.
- ADAM SMITH (1776, traduction 1991), *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, T. 2, Paris, Flammarion.